



Anthony G. Hopwood, Le contrôle comme phénomène organisationnel et social

Nicolas Berland

► To cite this version:

Nicolas Berland. Anthony G. Hopwood, Le contrôle comme phénomène organisationnel et social. Les grands auteurs en contrôle de gestion, EMS, p. 367-389, 2005. hal-00340449

HAL Id: hal-00340449

<https://hal.science/hal-00340449>

Submitted on 14 Apr 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Anthony G. Hopwood

Le contrôle comme phénomène organisationnel et social

Nicolas Berland
Professeur en sciences de gestion
IAE de Poitiers

Anthony G. Hopwood a débuté ses études à la London School of Economics puis les a prolongées par un MBA et un doctorat à Chicago (Power, 1999, Cv d'Hopwood, 2002). Sa thèse portait sur la comptabilité et le management. Il a commencé sa carrière intellectuelle dans un environnement très stimulant lié à l'apparition des sciences sociales dans le champ de la comptabilité à la fin des années soixante. Ce début de parcours témoigne de sa grande indépendance intellectuelle puisqu'il a su résister aux pressions de Chicago qui auraient dû l'inciter à rester dans le courant dominant (*mainstream*) développé durant cette période aux Etats-Unis et qui a trouvé sa consécration dans le domaine comptable avec les publications de Watts et Zimmerman. Il en a largement dévié en développant des réflexions originales sur les systèmes comptables et leurs évolutions. Le terme « comptable » doit être compris dans un sens relativement large comme le font habituellement les Anglo-Saxons. Hopwood s'est intéressé, de manière souvent indissociée, à la comptabilité financière, à la comptabilité de gestion et au contrôle de gestion. Nous centrerons notre analyse uniquement sur les deux derniers champs.

Hopwood a poursuivi sa carrière à la Manchester Business School, à Oxford, à Henley, à la London Business School à la London School of Economics puis finalement, de nouveau à Oxford où il est en 2004, Peter Moores Dean de la Saïd Business School.

L'intérêt de la carrière d'Hopwood est quelle reflète, non pas seulement la contribution à un champ disciplinaire, mais constitue en elle-même la création d'un champ disciplinaire. Ses travaux ont effectivement alimenté plusieurs courants théoriques féconds dont les ramifications font toujours l'objet d'études en 2004.

Après avoir présenté, dans une première partie, ses différents travaux et leurs articulations, nous consacrerons les deux autres parties à approfondir les avancées conceptuelles permises par les réflexions d'Hopwood. Nous chercherons systématiquement à mettre en évidence ses sources d'inspiration, essentiellement issues des sciences sociales ainsi que les développements ultérieurs qu'ont permis ses travaux en donnant leurs assises théoriques à deux des principaux courants théoriques actuels.

Un programme de recherche prenant en compte les interactions de la comptabilité avec son contexte

L'idée principale développée par Hopwood est que la comptabilité doit être comprise et analysée en lien avec son contexte social et organisationnel. A cette première idée, déjà révolutionnaire à son époque, Hopwood en ajoute rapidement une seconde. Dans ses relations avec les contextes organisationnels et sociaux, la comptabilité est influencée par ces derniers autant qu'elle les influence. Elle est à la fois un miroir de son contexte et l'un de ses éléments constitutif. Cette idée est tellement acceptée aujourd'hui qu'il est facile d'oublier son émergence et sa nature révolutionnaire au moment de son apparition.

Dépasser les approches fonctionnalistes

La comptabilité a joué un rôle déterminant dans le développement de la société moderne. Elle reste aujourd'hui un des moyens formels les plus importants pour collecter, analyser et diffuser l'information concernant les activités financières et la performance de toutes les formes d'organisation. Pourtant, son étude a trop longtemps fait l'objet d'une approche fonctionnaliste limitant les conclusions à l'observation de la surface des événements.

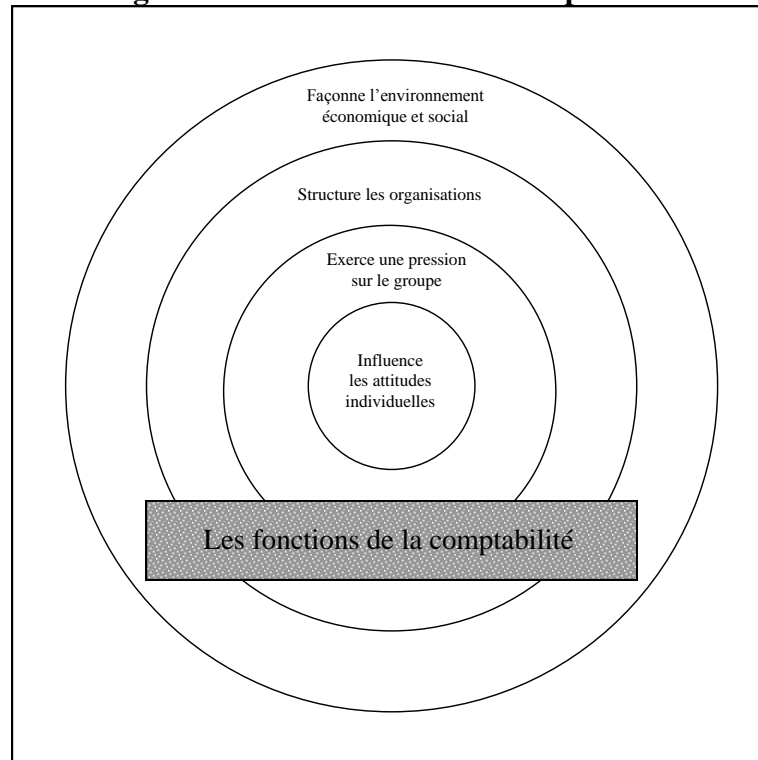
Jusqu'aux années soixante-dix, le champ d'étude de la comptabilité est très simple à appréhender. Les auteurs et les praticiens s'intéressent essentiellement à l'outil sous ses aspects techniques. Ils s'interrogent sur la meilleure façon de l'implanter et de l'utiliser dans les entreprises. La méthode peut même paraître universelle à certains. Les réflexions contingentes et sociales ne sont pas encore à l'ordre du jour. Depuis, le champ des recherches s'est élargi grâce à un travail de conceptualisation important. Les courants de recherche peuvent alors être regroupés par grandes familles :

1. A un niveau opératoire, on trouve des études techniques sur le rôle de la comptabilité. Elles sont directement issues des réflexions antérieures à 1970 et s'intéressent au fonctionnement le plus apparent de la comptabilité dans les entreprises.
2. Un autre courant de recherche relie l'utilisation de la comptabilité à des variables de contingence. Il s'agit là d'un niveau plus général que le précédent. La comptabilité est utilisée de manière différente en fonction de tel ou tel type de technologie, d'environnement, de taille d'entreprise, de stratégie, etc. Le problème est de savoir quand et comment utiliser la comptabilité en lieu et place d'autres techniques de contrôle. Existe-t-il des situations où elle se révèle plus appropriée ?
3. Enfin, un troisième niveau d'analyse peut être envisagé, celui de la comptabilité comme instrument d'organisation sociale. Elle est alors présentée tour à tour comme un instrument de domination d'une classe ou d'une catégorie professionnelle sur une autre (patron/salarié, ingénieur/comptable) ou comme un catalyseur des aspirations sociales des membres constituant la société. Dans ce cas, la comptabilité peut être vue comme le reflet de la société dans laquelle il s'insère et comme un instrument de structuration de cette même réalité sociale.

La définition d'un cadre d'analyse élargi

Hopwood (1974), parmi les premiers, a posé la question du rôle de la comptabilité et du contrôle dans un cadre général. La figure 1 rend compte de l'agencement de ces différentes fonctions, intégrées dans un tout de plus en plus global :

Figure 1 : Les fonctions de la comptabilité



Traduit de Hopwood (1974, 5)

Selon Hopwood, plusieurs niveaux d'interprétation doivent être retenus afin de comprendre les fonctions d'un outil comptable. Ce dernier sert, tout d'abord, à influencer les individus dans une organisation. Au-delà du niveau individuel, il canalise l'activité collective du groupe en permettant la convergence des comportements. Dans un troisième niveau, il sert à orienter et à structurer des organisations complexes en agissant notamment sur leur structure. Enfin, comme artefact social, l'outil comptable est façonné par son environnement économique et social autant qu'il contribue à le définir.

Chacune des voies de recherche explicitées précédemment s'insère dans ce schéma. Il fournit, en effet, un cadre d'interprétation suffisamment large pour intégrer les principaux courants de recherche. Il montre surtout que différents niveaux de compréhension doivent être retenus pour l'étude des rôles de la comptabilité et du contrôle. Longtemps, les analyses se sont arrêtées à l'aspect technique de l'outil de gestion, alors que les autres perspectives sont aussi intéressantes et sans doute plus importantes. Mais peu ou pas d'études ont cherché à poser le problème des rôles de la comptabilité en prenant ce cadre de façon globale. Les différentes études ne portent que sur un aspect du problème.

Les préoccupations d'Hopwood se rattachent à d'autres réflexions concernant notamment l'histoire de la comptabilité. Ainsi, pour Colasse (1988) explique que l'histoire de la comptabilité doit être étudiée selon trois points de vue. A une histoire technique, il faut en ajouter deux autres : celle de la socialisation de la comptabilité et une histoire sociale de la technique. La première histoire est assez classique et s'intéresse à la genèse des concepts techniques. La seconde présente la comptabilité comme une activité insérée dans la société. Dans ce cadre, elle réagit aux changements de l'environnement et aux besoins sociaux. A l'inverse, la troisième, l'histoire sociale, doit montrer comment la comptabilité contribue, en

tant qu'instrument de régulation, à l'ordre social et organisationnel : *« ce n'est plus une technique mais un système technique avec des dimensions matérielles, économiques, sociales, organisationnelles ; en conséquence, son histoire ne peut être isolée de celle des organisations et du système socio-économique »* (Colasse, 1988).

Les réflexions sur la comptabilité gagnent, selon Hopwood, à dépasser une approche purement fonctionnaliste pour envisager les conditions organisationnelles de son développement et notamment les interactions avec d'autres pratiques organisationnelles (Hopwood, 1983). Les praticiens (certes à un certain niveau) se poseraient des questions relatives à ces sujets et seraient en attente de solutions intégrant ces dimensions. Afin de correctement faire fonctionner un système comptable, le professionnel a besoin de comprendre les motivations humaines, la façon dont se prennent les décisions et l'ensemble des facteurs influençant le climat social qui forme le contexte dans lequel opère la comptabilité. Il doit également être conscient des idées de son temps sur les modalités de structuration d'une organisation (Hopwood, 1976).

Les relations entre la comptabilité et son contexte organisationnel et social

Hopwood (1976) étudie les relations existant entre la comptabilité d'une part et le pouvoir organisationnel, l'autorité et le système de récompense d'autre part. Cette étude est légitime car les attentes des managers et des salariés changent. La comptabilité doit être mise en relation avec le développement de la démocratie industrielle, des groupes autonomes et des diverses restructurations que connaît la société. La comptabilité doit s'intéresser aux dimensions sociales, organisationnelles et comportementales du fonctionnement des organisations. Elle doit également être étudiée comme un rite. Son développement est à mettre en relation avec les thématiques du développement de la grande entreprise. La comptabilité accompagne et suit le développement de la grande entreprise.

Même quand la comptabilité a été étudiée dans son contexte organisationnel, cela a été fait d'une manière trop statique. C'est, par exemple, le type de comportement en réponse à un budget serré ou lâche qui a été pris en compte. Mais, Hopwood veut également étudier les réactions suscitées par les comportements ci-dessus. En effet, les individus apprennent et les relations de pouvoir sont affectées par l'utilisation des systèmes comptables. De même, le comportement face à un budget dépend de la structure organisationnelle autant que des caractéristiques techniques de l'outil. Les analyses contingentes se sont déjà penchées sur les liens qui unissent comptabilité et organisations. Mais ce sont des approches trop fonctionnalistes et statiques qui ont du mal à rendre compte les dynamiques en présence.

Les études organisationnelles de la comptabilité cherchent à comprendre la signification qui est donnée à un ensemble de pratiques comptables dans son contexte. Mais, en retour, il faut également définir la façon active dont une comptabilité peut façonner un contexte. La comptabilité est une variable à la fois dépendante et indépendante. On peut donc considérer que la comptabilité est influencée autant qu'elle influence le contexte (Hopwood, 1983). La comptabilité contribue à définir les finalités organisationnelles. En ce sens, elle est partisane. En effet, elle met en avant un certain nombre d'intérêts au détriment d'autres. Cela étant, Hopwood élargit la notion de contexte pertinent à l'ensemble du monde social.

La comptabilité telle que nous la connaissons aujourd'hui reflète l'essence du capitalisme. Aussi, si les pressions sociales et politiques changent, nous pouvons nous attendre à des changements dans les formes et la philosophie des systèmes comptables. La comptabilité apparaît donc comme un point de tension entre des considérations économiques et des considérations sociales. Chemin faisant, Hopwood intègre explicitement la perspective néo-institutionnelle, développée par Powell et DiMaggio (1991) comme sienne. Il reprend les travaux de Meyer pour qui la comptabilité a également une fonction symbolique. Le symbolique change alors la réalité et la comptabilité peut aussi être changée au nom du symbolique. Meyer suggère d'étudier les dimensions sociales et idéologiques qui sont impliquées dans le développement de la comptabilité. On ne peut qu'être frappé par la similitude des analyses.

La multiplicité des pratiques peut mieux se comprendre dès lors que l'on pose que non seulement la comptabilité est façonnée par son contexte social mais que le contexte social en retour est influencé par la comptabilité. La comptabilité par ailleurs est en concurrence avec une multitude d'autres représentations de l'organisation ce qui explique aussi la multitude des pratiques observées sur le terrain.

La comptabilité définit ce qui est profitable et ce qui est coûteux. Elle est le reflet et un élément constitutif de son environnement social. La comptabilité ne peut être comprise en dehors des mouvements sociaux qui fournissent une base pour la rhétorique et les finalités à atteindre. La comptabilité remet le social au centre de l'organisation. Elle est le miroir du social et permet au social d'opérer tel qu'il est.

C'est le rôle des sciences sociales de focaliser l'attention non seulement sur les conflits sous-jacents et les contradictions qui caractérisent les très nombreux problèmes comptables mais aussi de mettre au jour les potentiels organisationnels et sociaux de la comptabilité. Hopwood préconise donc que les chercheurs en management se positionnent par rapport aux autres thématiques des sciences sociales car les problématiques ne sont pas très éloignées. Son programme de recherche est un vibrant appel à la transdisciplinarité (Hopwood, 1983).

La création de la revue *Accounting, Organizations and Society* (AOS) et de la *European Accounting Association* (EAA)

Pour renforcer et affirmer son programme de recherche, Hopwood a créé une revue, *Accounting, Organizations and Society* (Hopwood, 1976) et a contribué à développer une association européenne, la *European Accounting Association*, elle-même éditrice d'une revue la *European Accounting Review* (Hopwood, 2002).

La matérialisation la plus évidente de la création d'un nouveau champ disciplinaire a sans doute été la création d'*Accounting, Organizations and Society* en 1975 (Power, 1999). La qualification de « critique » est peut-être celle qui cadre le moins mal avec la nature réelle de la revue. La revue n'en est pas pour autant restée éclectique et tolérante, accueillant des publications de toute nature.

L'autre grande contribution d'Hopwood a été de participer activement dès les années soixante-dix à la création d'un réseau européen de recherche comptable et d'enseignement de la comptabilité. Ces efforts se sont concrétisés par sa participation de près de trente ans à l'*European Institute for Advanced Studies in Management* et son rôle dans la création de la

European Accounting Association. Hopwood a contribué à créer le paysage de la recherche comptable et son infrastructure, ce que beaucoup aujourd'hui considère comme un acquis.

Cet effort de construction des véhicules institutionnels permettant de diffuser de nouvelles idées s'explique, pour Hopwood, par des traditions de recherche différentes entre l'Europe et les Etats-Unis. Les études plus statiques, par rapport auxquels il se positionne appartiennent aux traditions de recherche américaines. De même, aux Etats-Unis, les études ont une orientation plus micro alors qu'en Europe la perspective est plus globale.

Après avoir planté le décor des contributions d'Hopwood à la recherche en comptabilité, nous pouvons maintenant examiner plus en détail ses apports et ses réflexions. Nous présenterons de manière distincte les contributions relatives au contexte organisationnel et au contexte social même si nous sommes conscients que cette facilité de présentation dénature quelque peu une œuvre dont les différentes dimensions forment un tout intégré comme nous avons essayé de le montrer ci-dessus.

La comptabilité dans son contexte organisationnel

La prise en compte du contexte organisationnel dans lequel opère la comptabilité est historiquement la première des contributions d'Hopwood (1972, 1973, 1974). Les développements ultérieurs de ces réflexions, notamment suite à une réplique de l'étude initiale d'Hopwood par Otley, ont contribué à donner naissance à un courant de recherche très structuré, le RAPM (*Reliance on Accounting, Performance Measures*).

Le budget dans son contexte organisationnel

Hopwood (1974) commence par constater que les budgets ne sont pas utilisés de la même façon par toutes les entreprises. La durée du cycle d'activité de chaque industrie, et l'incertitude ainsi créée, expliquent, voire justifient, selon cet auteur, des utilisations différentes du contrôle budgétaire.

Hopwood souligne également la nature dysfonctionnelle de la comptabilité (en fait il s'agit essentiellement des budgets). Ces points ont été soulignés avant lui par des auteurs qui lui ont ouvert la voie (Whyte, 1955, Lowe et Shaw, 1968, Dearden, 1960, 1966, Argyris, 1952). Il prolonge et structure leurs analyses. Très souvent ces dysfonctionnements ont été traités de manière anecdotique et les études se sont intéressées à leurs causes techniques. Il faut pourtant s'interroger pour savoir si elles sont dues à des imperfections du système comptable ou, enfin, si elles dépendent de la façon dont les données comptables sont utilisées.

Plusieurs sources de dysfonctionnement sont soulignées par Hopwood (1972, 1974) :

- Toute l'information pertinente pour manager n'est pas incluse dans les rapports financiers.
- La fonction de coûts n'est jamais connue avec la précision qui serait nécessaire et la comptabilité ne reflète qu'imparfaitement la complexité de l'organisation.
- La comptabilité ne s'intéresse qu'aux résultats alors que les managers sont intéressés par les détails du processus qui permettent d'arriver aux résultats mesurés.

- La comptabilité met trop l'accent sur des données de court terme alors que la performance managériale doit se mesurer en prenant en compte le long terme.

Utiliser des données comptables pour piloter l'entreprise nécessite donc de prendre des précautions. Il s'agit d'examiner l'utilisation qui est faite des données comptables dans l'évaluation de la performance des managers. Cette prise en compte de l'utilisation faite par les managers de l'information comptable n'est pas sans rappeler la façon dont Simons pose le problème dans son livre de 1995.

La performance mise au jour par un système comptable n'est pas quelque chose de naturelle et résulte de processus d'interprétations personnelles et sociales qui dépendent eux-mêmes de systèmes de croyances, de pressions et des buts poursuivis par les managers. Il y a donc plusieurs conclusions possibles à partir d'une même donnée.

En outre, la comptabilité indique ce qui doit être examinée par les managers. Elle est donc fortement structurante. Cela peut conduire à des phénomènes de déplacement des buts, tels qu'analysés par Merton. Il devient alors plus important pour les managers de gérer les chiffres que d'améliorer la performance sous-jacente. Hopwood replace ainsi les modalités du contrôle dans le cadre bureaucratique. Il se sert des travaux de Merton, Gouldner, Selznick. Ces derniers ont montré de longue date comment les systèmes bureaucratiques de contrôle, dont la comptabilité est l'un des constituants, étaient porteurs d'effets pervers et non anticipés. Les moyens de contrôle bureaucratiques ont pour but de permettre la production de résultats réguliers et prévisibles plus que de produire des résultats efficaces. On se trouve alors face à un problème de détournement des buts où il faut respecter les règles plutôt que de chercher à atteindre l'objectif ultime de l'organisation. Déléguer l'autorité est un autre moyen de contrôler des entreprises larges et complexes. Cela pose encore le problème de leur contrôle car les personnes à qui a été déléguée de l'autorité ne s'en servent pas forcément pour atteindre les buts de l'entreprise. Cela montre que des contrôles bureaucratiques ne sont pas suffisants et qu'ils doivent être intégrés et acceptés par les individus ce qui nécessitent des modes de contrôle social et individuel (partage des buts). Ces trois modes de contrôle ne peuvent être envisagés indépendamment les uns des autres : il faut donc prendre en compte le contexte organisationnel dans lequel opère un système comptable.

Trois styles d'utilisation des budgets

Hopwood relie l'utilisation de la comptabilité au style de management en usage dans des centres de coûts et distingue trois styles de management :

- Le management sous contrainte du budget (*budget constrained style of evaluation*), où l'évaluation se fait de façon mécanique, « *formula-based* ». Il faut impérativement entrer chaque année dans l'enveloppe budgétaire. C'est une version très stricte du contrôle budgétaire.
- Le management à long terme du profit (*profit conscious style of evaluation*), avec une évaluation à la fois subjective et mécanique. Il s'agit alors de minimiser les coûts à long terme et donc d'utiliser prudemment la comptabilité et le contrôle budgétaire.
- Le management sans comptabilité (*nonaccounting style of evaluation*), où la subjectivité du manager tient lieu de critère d'évaluation. Le contrôle budgétaire et

la comptabilité tiennent alors une très faible place dans l'évaluation faite par le supérieur.

Ces différents styles n'ont pas les mêmes conséquences en termes de focalisation sur le court terme, en termes de contrôlabilité, d'anxiété pour les responsables de centres de responsabilité (évaluation perçue comme plus ou moins juste), de compétition entre les responsables de différents centres ou de manipulations des données comptables.

A partir de là, il pose un certain nombre d'hypothèses. Un responsable de centre utilisant un *budget constrained style* :

- Ressentira plus de tension dans son travail
- Aura de moins bonnes relations avec son chef
- Aura de moins bonnes relations avec ses pairs
- Aura plus tendance à falsifier les chiffres de la comptabilité

Hopwood (1972) étudie un cas à partir de questionnaires pour tester ses hypothèses. Il est intéressant de noter que le style de management varie à l'intérieur de la même organisation. On s'intéresse donc vraiment au style de management.

Hopwood trouve que les managers ayant un *budget constrained style* vivent effectivement plus de tensions dans leur travail que les autres car ils doivent tenir leur budget coûte que coûte. Les *profit conscious style* peuvent justifier de leur performance avec d'autres données que la comptabilité. Cela n'est pas sans préfigurer Goold et Campbell (1987) et leurs styles de contrôle. La différence entre les deux styles ne concerne toutefois pas leur degré d'exigence qui est aussi forte dans un cas que dans l'autre.

Un centre évalué avec un *budget constrained style* fournit des chiffres moins justes, entraîne une détérioration des relations avec le supérieur et avec les pairs (on cherche à reporter les causes d'une mauvaise performance sur les pairs et cela donne une moins bonne vision systémique tenant compte de ce qui se passe dans les autres centres de responsabilité), conformément à ce que prévoyaient les hypothèses. Il note également une tendance à jouer le court terme contre le long terme. Différentes formes de manipulations sont ainsi reprises (sans que je les développe toutes).

En revanche, un *budget constrained style* présente l'avantage selon les personnes interrogées de mieux spécifier ce que sont les objectifs attendus. Ce n'est donc pas le fait de fixer des objectifs et de s'en servir pour piloter qui pose problème que le fait d'y adjoindre une évaluation systématique. Même dans un *nonaccounting style*, un système budgétaire peut, dans ce cas, améliorer le management car il permet de préciser les termes des objectifs.

Il y a donc un paradoxe entre la nature dysfonctionnelle d'un système comptable et l'incertitude qu'il permet de réduire. La manière d'utiliser les chiffres prend alors toute son importance comme variable médiatrice dans ce type d'étude.

Un *profit conscious style* semble mieux accepté par les managers même s'il n'est pas moins dur et exigeant qu'un *budget constrained style*. Notamment car il prend en compte d'autres dimensions que des chiffres comptables (cela n'est pas sans rappeler Kaplan et Norton, 1998 et leur insistance à utiliser des indicateurs non financiers).

Il est toutefois difficile de tirer des conclusions sur la performance relative des différents styles de contrôle car la performance est précisément connue grâce aux chiffres de la comptabilité. Toutefois, un certain nombre d'éléments laissent penser à Hopwood qu'un *profit conscious style* est meilleur car il évite les dysfonctionnements (moins d'innovations, moins bon service aux clients, moins coûteux à administrer...). Mais cela nécessiterait de nouvelles études.

La controverse Hopwood-Otley et le développement de la RAPM

Après avoir refait l'étude d'Hopwood, Otley (1978), doctorant d'Hopwood, parvient à des résultats parfois opposés aux siens. Par exemple, alors qu'Hopwood ne trouve pas de liens entre le style de management adopté et l'atteinte des budgets, Otley (1978) montre que les managers qui s'appuient sur le budget comme mode de contrôle (style 1 de Hopwood), ont plus de chance d'atteindre leurs objectifs. Aucune de ces deux études ne peut toutefois conclure à l'efficacité de cette utilisation des budgets mais elles montrent les dysfonctionnements découlant des pressions exercées par le budget.

Govindarajan (1984) pose alors comme hypothèse qu'une variable essentielle a été oubliée : l'environnement. Ce dernier, en effet, peut nécessiter un ajustement (le *fit*) de l'organisation. Il cherche alors à tester son hypothèse, et ses résultats vérifient deux propositions selon lesquelles :

- Avec une incertitude importante, les supérieurs hiérarchiques utilisent un mode d'évaluation fondé sur des critères subjectifs, alors qu'un environnement prévisible permet d'utiliser des critères de mesure mécanique tels que les budgets.
- Il relie ensuite chaque type de management à l'efficacité de l'entreprise et prévoit une amélioration des résultats si les critères d'évaluation correspondent à l'incertitude de l'environnement.

L'environnement apparaît alors comme un élément influant fortement sur le système de contrôle. Dans un environnement incertain, les budgets n'ont pas leur place. Ils sont particulièrement bien adaptés à des environnements stables dans lesquels les managers préféreront utiliser des critères mécaniques d'évaluation pour une plus grande justice sociale.

Les deux études d'Hopwood et d'Otley sont considérées aujourd'hui comme les deux points de départ formels de tout le courant RAPM (*Reliance on Accounting, Performance Measures*) qui à l'instar de l'étude de Govindarajan cherche à développer les résultats de Hopwood et Otley. Ce courant d'analyse s'intéresse aux effets comportementaux et organisationnels de l'utilisation de l'information comptable quand celle-ci est utilisée pour évaluer la performance de leurs subordonnés par des managers (Hartmann, 2000). C'est sans doute le courant théorique comptable qui a fourni le substrat d'études le plus cohérent sur les pratiques comptables même si les résultats obtenus sont rarement convergents.

Quatre rôles pour la comptabilité

Dans un article de 1980, Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes et Nahapiet attribuent des rôles à la comptabilité en fonction de deux dimensions relatives aux conditions de fonctionnement des organisations. A nouveau, le fonctionnement de la comptabilité est appréhendé dans son

contexte organisationnel. Reprenant des idées développées avant eux par Thompson, Ouchi ou Galbraith, les auteurs distinguent le cas où les organisations connaissent bien ou non les relations de causes à effets qui parcourent l'entreprise et le cas où les objectifs sont fortement ambigus ou non.

		Ambiguïté des objectifs	
		Faible	Elevée
Connaissance du processus de transformation	Elevée	<i>Answer machines</i>	<i>Ammunition machines</i>
	Faible	<i>Answer machines</i> ou <i>Learning machines</i>	<i>Rationalization machines</i>

Ils en tirent quatre rôles possibles pour la comptabilité :

- *Answer machine* ou machine à répondre : la comptabilité fonctionne dans un environnement organisationnel où les algorithmes et les formules de calcul dominent et sont le meilleur moyen de contrôler l'organisation. Elle est utilisée de façon mécanique pour prendre des décisions.
- *Learning machine* ou machine à apprendre : la comptabilité sert à faire des analyses ad hoc, à tester des modèles si-alors, à faire des analyses de sensibilité afin de permettre une meilleure compréhension des conditions de fonctionnement de l'organisation.
- *Ammunition machine* ou machine à munition : la comptabilité est instrumentalisée, dans un contexte où les décisions sont fortement politiques car les objectifs ambigus, pour promouvoir les intérêts de certaines des parties prenantes. L'information est utilisée de manière sélective en fonction des causes qui doivent être défendues.
- *Rationalization machine* ou machine à rationaliser : la comptabilité est alors utilisée pour légitimer et justifier des actions qui ont déjà été décidées. On ne s'intéressera alors qu'aux chiffres du passé [pour prouver] que les décisions prises étaient les bonnes.

Au-delà, il est possible de comprendre les évolutions des systèmes comptables en prenant en compte les influences des structures sociales, des institutions et des idéologies.

La comptabilité dans son contexte social

Dans un second temps, Hopwood élargit la notion de contexte à l'ensemble des dimensions sociales de l'entreprise. Il montre alors que la comptabilité est le reflet du monde social qui l'environne mais contribue également à le façonner. Cette idée a été reprise dans les colonnes d'AOS et a donné lieu à la publication d'un livre en 1994 en association avec Peter Miller (1994). La comptabilité apparaît alors comme un point de tension entre des considérations économiques et des considérations sociales. Hopwood préconise finalement que les chercheurs en management se positionnent par rapport aux autres thématiques des sciences sociales, car les problématiques ne sont pas très éloignées.

La double influence du contexte social

La comptabilité est de plus en plus considérée comme un outil social et non plus comme un simple phénomène technique. Le contexte social dans lequel s'est développée la comptabilité

doit donc être pris en compte et se révèle être assez problématique (Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes et Nahapiet, 1980, Burchell, Clubb, Hopwood, 1985, Hopwood, 1987, Hopwood, 1990).

Parmi les premières études à prendre en compte l'influence de l'environnement social et institutionnel de la comptabilité figure le travail de Gilling (1976). Ce dernier s'intéresse aux changements de la comptabilité et constate un certain retard de la comptabilité sur son contexte social. Pour expliquer le phénomène, l'auteur fait référence aux intérêts idéologiques que la comptabilité soutient. La comptabilité apparaît donc comme un phénomène reflétant des enjeux sociaux et donnent lieu à des interprétations en fonction des perceptions des acteurs, elles-mêmes structurées en fonction des idéologies auxquelles ils adhèrent.

Les changements de l'environnement social peuvent être appréhendés sous différents angles, plus ou moins détaillés :

1. La reconnaissance de plus en plus importante de la nature publique de l'information comptable.
2. Le débat sur la responsabilité sociale des directions générales.
3. Le développement d'organismes de régulation et de normalisation comptables.
4. Le pouvoir de plus en plus important des salariés.
5. La reconnaissance du droit des consommateurs.
6. L'identification des externalités produites par l'organisation (environnement...)

Mais le sens de la relation peut également être modifié (Wells, 1976). La comptabilité connaît également des développements autonomes. Et de fait, la comptabilité ne se contente pas de répondre aux stimuli de son contexte mais contribue également à le façonner, à rendre visible les problèmes qui se posent aux acteurs. L'environnement comptable devient de fait, en partie au moins, contingent à la pratique de la comptabilité.

La notion de constellation comptable

Pour illustrer leurs propos, Burchell, Clubb, Hopwood (1985, 1994) décrivent le développement de l'intérêt pour la mesure de la valeur ajoutée dans un effort d'analyse qui n'est pas sans rappeler les surplus de productivité globaux à la même époque en France. Il souligne les difficultés conceptuelles à définir la valeur ajoutée. Ils font un rapide historique des racines de cette préoccupation.

Le calcul de la valeur ajoutée semble répondre à deux problématiques. L'une est technique. Il s'agit de mesurer la richesse créée. L'autre est sociale, il s'agit de montrer la richesse créée par la coopération entre les acteurs. L'utilisation de la notion de valeur ajoutée gomme ainsi l'idée de conflits entre les parties prenantes. L'intérêt porté à la valeur ajoutée traduit tout à la fois la montée du social mais il contribue également à façonner le débat malgré les ambiguïtés que pose le calcul. La seule dimension technique n'est donc pas suffisante pour comprendre l'intérêt subitement porté à la valeur ajoutée.

Ce regain d'intérêt pour la valeur ajoutée s'explique par la prise en compte de trois « arènes » :

- Le développement de normes comptables

- La gestion de l'économie nationale
- Le fonctionnement du système de relations industrielles

Des mouvements dans chacune de ces arènes va dépendre l'évolution globale de l'outil.

La seule normalisation comptable, en prescrivant l'information comptable à utiliser, prend en compte les intérêts techniques de la valeur ajoutée, ne suffit pas à expliquer le succès de cet outil. Le développement de la valeur ajoutée apparaît comme le produit d'un processus historique où il faut prendre en compte ce qui se passe dans les autres arènes.

Pour mieux développer la croissance économique, la croissance de la productivité a été encouragée (années cinquante et soixante). Le relais a été pris ensuite grâce à une politique de revenus performante s'appuyant sur la valeur ajoutée qui est considérée comme une image de la répartition des gains de productivité. Cela entraîne alors des changements organisationnels.

Durant les années soixante, l'activité des syndicats s'est modifiée en Grande-Bretagne passant de négociations individuelles à des interventions plus structurées sur les objets de gouvernement de l'époque. Se développe alors une sorte de démocratie industrielle, même si la réalité sous-jacente n'est pas dénuée d'ambiguïtés (co-gestion ou participation). C'est peut-être grâce à cette ambiguïté que le concept de valeur ajoutée est apparu intéressant car il est lui-même porteur d'ambiguïtés. Elles permettent en effet de fédérer de nombreux intérêts pas toujours convergents. La valeur ajoutée est alors un des éléments de *reporting* sur le personnel. Par conséquent, les syndicats s'y sont intéressés et l'ont accepté.

C'est la conjonction de ces trois dimensions qui peut expliquer le développement de la valeur ajoutée comme indicateur alternatif de performance.

La place particulière qu'occupe la valeur ajoutée dans les trois arènes ci-dessus définit une constellation comptable. Il s'agit du réseau d'intersections des pratiques et des institutions dans lequel se trouve le concept de valeur ajoutée. Les relations entre les trois arènes se renforcent mutuellement. Ces trois arènes permettent l'émergence de l'intérêt pour la valeur ajoutée. La difficulté à saisir l'étendue et la configuration d'une constellation explique pourquoi le concept sous-jacent de valeur ajoutée peut être si difficile à saisir.

La constellation comptable est un phénomène non intentionnel. C'est le résultat et la conséquence d'un grand nombre d'interactions. Certaines sont connues, d'autres sont perdues dans les limbes de l'histoire. A la différence des modèles classiques de la contingence, il n'a pas été procédé à une séparation entre la comptabilité d'un côté et l'environnement de l'autre. La comptabilité fait partie de l'environnement.

Une perspective historique et théorique pour expliquer le changement

La plupart des études historiques qui se sont intéressées aux changements de la comptabilité l'ont fait avec une absence de perspective théorique, ne cherchant pas à replacer les observations dans un cadre plus élargi (Hopwood, 1983). Même si les analyses historiques

n'ont pas adopté une démarche totalement a-théoriques, c'est bien plutôt une perspective d'amélioration technique de la comptabilité qui a été retenue (Hopwood, 1987). La dimension téléologique a été privilégiée au détriment de la prise en compte des dimensions organisationnelles et sociales de la comptabilité. L'étude de l'évolution de la comptabilité s'est ainsi trouvée coupée du contexte dans lequel elle opère. La comptabilité est alors perçue comme un outil statique qui permet davantage le fonctionnement de l'organisation qu'il ne façonne l'organisation. Mais la comptabilité a des origines qui puisent à des considérations sociales très marquées. Elle interpénètre des nœuds d'intérêt, parfois conflictuels. Ce n'est pas un outil neutre. Elle contribue à rendre visible et à façonner les modèles d'organisation.

Il est plus intéressant de considérer la comptabilité en action. La comptabilité apparaît alors comme un phénomène enraciné dans son contexte. Mais cette perspective, même si elle est un progrès par rapport à la précédente montre encore trop la comptabilité comme le reflet des contraintes organisationnelles. La comptabilité peut aussi être vue comme ayant ses origines dans les conflits sociaux qui apparaissent dans l'organisation. Elle permet de rendre visible les problèmes organisationnels et est un moyen puissant permettant la gouvernance et le contrôle de l'organisation sur des dimensions économiques. La comptabilité est alors un moyen d'exercer un pouvoir pour celui qui la maîtrise. Quand la plupart des études étudient les relations qui existent entre des variables externes et la comptabilité, il peut également être très profitable d'inverser le sens de la relation pour étudier comment la comptabilité influence l'organisation et la dimension sociale de l'organisation.

Des études de cas (Hopwood, 1987) suivent pour illustrer le propos. Le développement de la comptabilité prend dans ces cas des formes surprenantes et a des conséquences inattendues. La comptabilité se développe suite à des crises mais a des impacts sur l'organisation qui vont bien au-delà de la seule solution technique en modifiant le fonctionnement de l'organisation. Hopwood montre notamment, au travers du cas M, qu'à la suite de la modélisation comptable, ce sont les méthodes de production qui se trouvent profondément modifiées, la politique vis-à-vis du produit, les lieux de production... La comptabilité a en effet permis de montrer un certain nombre de pistes d'évolution. C'est la comptabilité qui montre ce que sont des coûts improductifs ou non. La comptabilité est donc à la fois le reflet de M mais aussi un élément constitutif de ses options et des ses politiques.

Le cheminement de la comptabilité dans son processus de transformation n'est pas simple. Il n'y a pas de facteurs uniques (économique, social ou politique) et plus importants qu'un autre pour expliquer le processus de changement. Ces facteurs peuvent avoir une influence mais n'agissent pas nécessairement. Les facteurs influant sont par conséquent souvent nombreux, diversifiés, ambigus et incertains. Il apparaît de ce point de vue plus intéressant de prendre en compte les configurations qu'ils forment. Cela permet de modérer les trajectoires des changements comptables. Cela permet de comprendre que les résultats obtenus sont bien souvent inattendus, non anticipés et problématiques.

L'accent est mis sur la visibilité qu'apporte la comptabilité. C'est un moyen de déplacer les perceptions, de médiatiser la reconnaissance de problèmes et les options disponibles pour leur résolution et de diffuser un modèle de langage, de sens et de signification dans l'organisation.

La comptabilité est également constitutive de l'organisation :

- Dans ses relations avec les notions de responsabilité (*accountability*).
- En découpant le temps, elle peut modifier les préférences temporelles.

- En objectivant le vague et l'abstrait, la comptabilité crée un contexte mais aussi les moyens pour imposer une nouvelle solution organisationnelle.

Le pouvoir de transformation de la comptabilité s'en trouve alors augmenté et les faits créés par l'outil donnent naissance à un langage et un ensemble de catégories pour concevoir et changer l'organisation en termes économiques.

Pour comprendre les changements de la comptabilité, nous devons être conscients des implications sociales et organisationnelles qui l'entourent (Hopwood, 1990). Le changement n'est pas quelque chose de nouveau même si les gens en parlent de plus en plus. D'autres périodes de l'histoire ont connu des phases de changement très importantes. C'est simplement parce que nous vivons le présent que nous pensons qu'il change davantage. Pour comprendre le changement des systèmes comptables, nous devons le remplacer dans son environnement social, politique et économique et non pas le considérer comme un phénomène autonome. Dans cet article de 1990, il ne s'agit pas pour Hopwood de savoir comment la comptabilité fournit des informations pour permettre de prendre de bonnes décisions à la base du changement. Il s'agit plutôt de voir quel rôle général peut jouer la comptabilité dans les processus de changement organisationnel.

Trois de ces rôles peuvent être identifiés :

- La comptabilité rend visible les phénomènes. Hopwood fait alors référence au Panopticon de Bentham qui permet de voir sans être vu.
- La comptabilité rend les phénomènes réels et les réifie. Elle permet ainsi de déterminer quelles sont les relations de causes à effets au travers de modalités de calcul.
- Enfin, la comptabilité prend une part active dans la création des dimensions économiques pertinentes et problématiques. Elle contribue à définir l'agenda organisationnel en opérationnalisant les problèmes à résoudre.

Hopwood s'intéresse à la façon dont certaines des fonctions de la comptabilité ont émergé et ont changé. Pour cela, il examine trois points :

- Comment la comptabilité traduit à l'intérieur de l'organisation, les pressions externes du marché ?
- Comment le changement technologique impacte la profession comptable ?
- Quels sont les liens entre les modalités calculatoires proposées par la comptabilité et les discours économiques ambiants ?

Hopwood développe ce dernier point dans un article de 1992 (Hopwood, 1992).

Les relations entre la comptabilité et les discours sur l'économie

La pratique de la comptabilité est interdépendante d'autres formes de savoirs organisationnels, économiques, social, légaux... La comptabilité apparaît comme encadrée dans d'autres champs de savoir avec lesquels elle interagit.

Quand l'une des dimensions changent, le changement n'est pas sans conséquence sur les autres pratiques. Cela se traduit par de nouveaux chaînages entre les éléments.

Dans son article de 1992, Hopwood se concentre sur l'une de ces dimensions : la relation entre le discours économique et la comptabilité. L'idée qu'il existe une relation entre les deux n'est pas une idée neuve. La comptabilité serait un mode d'opérationnalisation de l'économie. A l'inverse l'économie est également sollicitée pour décrire ce que la comptabilité doit être et ne pas être.

Souvent la comptabilité est accusée de ne pas rendre compte des phénomènes économiques. Mais ces difficultés ne sont sans doute pas uniquement imputables à la comptabilité. L'économie présente elle-même des lacunes. Peut-être parce que l'explication économique est trop souvent invoquée pour expliquer les phénomènes. Les forces du marché ont besoin d'être montrées, elles ne sont pas simplement présentes. Le monde a besoin qu'on lui montre le profit au nom duquel sont réalisées la plupart des actions. Le discours économique n'est pas simplement un reflet du monde, c'est aussi un phénomène constitutif du monde.

Les relations entre la comptabilité et l'économie sont par conséquent complexes et incertaines. Leurs relations sont le plus souvent construites que simplement révélées.

Hopwood reprend l'exemple de Wedgwood pour montrer que la comptabilité a d'abord été utilisée pour révéler le fonctionnement de l'organisation mais qu'une fois cela établi, elle fournit une base pour un changement significatif du fonctionnement de l'entreprise.

La comptabilité est une manière de donner une apparente précision à quelques unes des catégories générales du discours économique. Mais dans cet effort, il révèle davantage que ce qui est déjà là. Un nouveau monde peut ainsi émerger de l'ancien.

Cela crée des points de tension entre la comptabilité et le discours économique. En effet, l'existence de traditions, de conventions et de pratiques de la comptabilité vont jouer un rôle positif dans la structuration du calcul économique.

Par ailleurs, on demande à la comptabilité d'être plus précise que le concept économique sous-jacent ce qui peut être source de tensions.

Il est toujours légitime de questionner les effets précis d'un changement plutôt que de supposer qu'ils étaient bien ceux souhaités. Les choix discrétionnaires pervertissent le répertoire comptable et peuvent l'éloigner de l'intention initiale. Il faut donc examiner ce qui se passe et est mis en oeuvre au nom des principes économiques plutôt que de s'appesantir sur les effets désirables attendus.

En conclusion, il faut souligner que les rôles et les fonctions de la comptabilité ne découlent pas nécessairement de sa pratique mais émergent plutôt des interrelations de la comptabilité avec d'autres discours, pratiques et formes institutionnelles

La mobilisation des études foucaaldiennes

Hopwood (1987) fait appel à Foucault pour théoriser l'évolution de la comptabilité. Pour cela, il fait la distinction entre l'archéologie et la généalogie d'une pratique :

L'archéologie essaye de souligner les configurations particulières afin de mettre en lumière les relations entre les formations discursives et les domaines non discursifs (événements institutionnels et politiques, processus et pratiques économiques). L'archéologie s'efforce d'isoler les conditions des pratiques sociales et organisationnelles et les corps de savoir. C'est la création d'une archéologie qui permet de mettre au jour le pouvoir qui construit les corps de savoir et les pratiques sociales et organisationnelles qui crée la réalité à travers laquelle ils fonctionnent.

La généalogie est davantage préoccupée de ruptures et de transitions par lesquels les mots, les catégories, les pratiques et les institutions adoptent de nouvelles significations qui deviennent entremêlées avec de nouveaux objectifs et de nouvelles volontés. C'est la raison pour laquelle il peut être dangereux de supposer une quelconque cohérence sous-jacente, tendance ou logique qui doit conduire vers une finalité.

Cette théorisation est reprise à la même époque dans la revue AOS, notamment avec les travaux de Miller. L'article le plus représentatif de cette tendance est sans doute celui que ce dernier auteur publie avec O'Leary (Miller et O'Leary, 1987). Il s'agit alors d'étudier l'évolution des pratiques comptables sur longues périodes en les analysant en parallèle avec le contexte politique et social. Ce courant contribue à faire de Foucault, l'un des auteurs le plus cité dans les articles scientifiques traitant de comptabilité.

Conclusion

L'apport d'Anthony Hopwood aux développements théoriques sur la comptabilité est donc immense. Il s'est concrétisé par des programmes de recherche qui sont aujourd'hui parmi les plus actifs (RAPM et analyses foucauldienne). Hopwood a par ailleurs créé ou fortement contribué à créer les véhicules institutionnels (AOS et EAA) permettant la diffusion de ces idées. Ces actions ont notamment permis le développement d'une pensée théorique autonome vis-à-vis des Etats-Unis et originale sur le plan conceptuel.

Hopwood est toutefois conscient des difficultés que posent aux chercheurs les voies de recherche qu'il a ouvertes (Lefrancq, 2004). Les principaux problèmes sont à chercher du côté du lien avec les pratiques. Les travaux initiés par Hopwood n'ont visiblement pas rencontré un large écho dans le monde de l'entreprise et ne permettent pas d'avoir un ancrage empirique fort. La forme des recherches proposées rend par ailleurs difficilement compatibles les impératifs de publication des chercheurs avec le temps nécessaire pour développer de tels travaux.

Il n'en demeure pas moins que les avancées théoriques sont réelles et d'un niveau de complexité apte à rendre compte du milieu dans lequel nous vivons.

Argyris C. (1952), *The impacts of budgets on people*, The School of Business and Public Administration, Cornell University.

Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J. et Nahapiet J. (1980), "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organizations and Society* 5(1): 5-27.

- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A.G. (1985), "Accounting in its social context : towards a history of value added in the United Kingdom." *Accounting, Organizations and Society* 10(4): 381-413.
- Colasse B. (1988), «Les trois âges de la comptabilité», *Revue Française de Gestion*, Septembre-octobre, pp. 83-87.
- Dearden J. (1960), "Problem in decentralized profit responsibility", *Harvard Business Review*, sept-oct.
- Dearden J. et Henderson B.D. (1966), "New system for divisional control", *Harvard Business Review*, sept-oct.
- Gilling D.M. (1976), "Accounting and social change", *International Journal of Accounting*, Spring, 59-71.
- Goold M., Campbell A. (1987), *Strategies and Styles : the Role of the Center in Diversified Corporations*, Basic Blackwell.
- Govindarajan V. (1984), «Appropriateness of accounting data in performance evaluation : an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable», *Accounting, organizations and Society*, Vol. 9, n° 2, pp. 125-135.
- Hartmann F.G.H. (2000), "The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n°3, pp.451-482.
- Hopwood A.G. (1972), «An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation», *Empirical research in accounting : selected studies. Supplément to Journal of accounting research*, Vol. 10, pp. 156-193.
- Hopwood A.G (1973), *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House.
- Hopwood A.G (1974), *Accounting and human behaviour*, Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Hopwood A.G. (1978), Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems, *Accounting, Organizations and Society* 3(1): 3-13.
- Hopwood A.G. (1983), "On trying to study accounting in the contexts in which it operates", *Accounting, Organizations and Society* 8(2/3): 287-305.
- Hopwood A.G. (1987), "The archaeology of accounting systems", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n°3, pp.207-234.
- Hopwood A.G. (1990), "Accounting and Organisation Change", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 3, n°1, pp.7-17.
- Hopwood A.G. (1992), "Accounting calculation and the shifting sphere of the economic", *The European Accounting Review*, vol. 1, n°1, pp.125-143.
- Hopwood A.G. (2002), "Creating a new community: the establishment and development of the European Accounting Association", *The European Accounting Review*, vol. 11, n°1, pp.33-41.
- Hopwood A.G., Burchell S. et Clubb C. (1994), "Value-added accounting and national economic policy" (211-236), in Hopwood A.G. et Miller P. (ed.), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge Studies in management.
- Hopwood, A.G. (1973), *An accounting system and managerial behaviour*, Saxon house and Lexington.
- Hopwood, A.G. (1974), *Accounting and human behaviour*, Prentice Hall Inc., New Jersey.

Hopwood, A.G. (1976), Editorial. "The path ahead", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 1, n°1, pp.1-4.

Latour B. (1987), *La science en action*, Paris, Folio.

Lefrancq S. (2004), « Recherche et action : la comptabilité dans son contexte. Une étude de la politique éditoriale d'Accounting, Organizations and Society », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro thématique, juin.

Lowe A.E. et Shaw R.W. (1968), "An analysis of managerial biases : some evidence from a company's budgeting process", *Journal of Management Studies*, V.

Miller P. et O'Leary T. (1987), «Accounting and the construction of the governable person», *Accounting, organizations and society*, Vol. 12, n° 3, pp. 235-265.

Otley D.T (1978), «Budget use and managerial performance», *Journal of accounting research*, Vol. 16, n° 1, Printemps, pp. 122-149.

Powell W.W. et DiMaggio, P.J. (eds.), (1991), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, University of Chicago Press.

Power M. (1999), "Anthony Hopwood : 1998 BAA Distinguished Academic", *British Accounting Review*, 31, 31-34.

Simons R. (1995), *Levers of control, How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston.

Wells M.C. (1976), "Revolution in accounting thought" *The Accounting Review*, July, 471-482.

Whyte W.F. (1955), *Money and motivation*, New-York, Harper and Row.